

Numéro 9850 du rôle

Inscrit le 20 mars 1997

### **Audience publique du 4 février 1998**

Recours formé par

la société de droit allemand ... AG, ... (D) contre

**le directeur de l'administration des Contributions directes**

en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial

-----

Vu la requête, inscrite sous le numéro du rôle 9850, déposée le 20 mars 1997 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean STEFFEN, avocat inscrit à la liste I du tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société de droit allemand ... AG, ayant son siège social à ... (D), tendant à la réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 20 décembre 1996, portant le numéro du rôle C8781, et, pour autant que de besoin, contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal des années 1988 et 1989, émis respectivement le 19 août 1993 et le 21 juillet 1994;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 8 octobre 1997;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 15 octobre 1997 par Maître Jean STEFFEN au nom de la société ... AG;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée;

Où le juge-rapporteur en son rapport et Maître Jean STEFFEN, ainsi que Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

La société de droit allemand ... AG, ayant son siège social à ... (D), exerce les activités de pose de plafonds, de sols et de panneaux de murs et de cloisons.

Au mois de mars 1988, elle a commencé un chantier dans le bâtiment de la Cour de Justice des Communautés Européennes à Luxembourg-Kirchberg, dont les travaux allaient s'étirer sur plusieurs années. Etant donné que l'exercice comptable de la société s'étend du 1<sup>er</sup> juillet jusqu'au 30 juin de l'année suivante, elle a clôturé les comptes du prédit chantier annuellement au 30 juin et s'est basée sur les comptes ainsi arrêtés pour ses déclarations fiscales annuelles.

Au 30 juin 1988, la société ... AG a, en l'absence de facturation effectuée à cette date, évalué le prix de revient de ce chantier, correspondant aux frais de personnel et de matériel, ainsi qu'aux frais généraux de fabrication, à DEM 1.196.312,26 et a déclaré un résultat fiscal égal à zéro, sans faire état de tous les autres frais effectivement accrus au cours de cet exercice.

Pour le compte de son exercice social 1988/89, la société ... AG a déclaré un résultat négatif de DEM 72.649,81, traduisant la différence entre la facturation de ses travaux sur le chantier au 30 juin 1989 et l'ensemble des frais engagés durant les deux exercices sociaux sur le chantier jusqu'à cette même date. Les frais ainsi mis en compte renseignaient notamment un poste intitulé « *sonstige betriebliche Aufwendungen* » d'un montant total de DEM 475.026,93.

Durant les exercices allant de juillet 1989 à juin 1992, la société a encore procédé à une facturation supplémentaire, à une facturation rectificative, ainsi qu'à la comptabilisation de frais complémentaires relatifs au dit chantier, pour enregistrer finalement pour la totalité de ce chantier une perte définitive de DEM 281.425,51.

Le bureau d'imposition compétent a émis le 19 août 1993 un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, ainsi qu'un bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 1988 renseignant à chaque fois un bénéfice commercial et une cote d'impôt de zéro francs, le tout conformément aux déclarations afférentes de la société ... AG.

Concernant l'année d'imposition 1989, le bureau d'imposition a sollicité le 24 juin 1994 des renseignements complémentaires quant au poste de frais intitulé « *sonstige betriebliche Aufwendungen* » et notamment concernant le montant de DEM 380.828,99 repris sous ce poste. La société ... AG a répondu à cette demande le 12 juillet 1994 en précisant que ledit montant se compose pour l'essentiel de frais d'administration et de distribution à raison d'un montant de DEM 202.660,89 au titre de l'exercice 1987/88 et d'un montant de DEM 178.168,10 au titre de l'exercice 1988/89. Elle a encore explicité la méthode de détermination du montant de ce poste forfaitaire et noté qu'elle n'avait pas intégré ces mêmes frais dans le prix de revient du chantier évalué à la clôture de l'exercice 1987/88 sur base des textes légaux allemands.

Après réception de ces éléments supplémentaires, le bureau d'imposition a émis le 21 juillet 1994 des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 1989 se basant sur un bénéfice commercial de LUF 6.471.763, et ne reconnaissant pas la déductibilité des frais d'administration et de distribution prévus de DEM 380.828,99.

Contre ces bulletins, la société ... AG a introduit le 13 octobre 1994 une réclamation devant le bureau d'imposition, qui s'est soldée par une décision du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après appelé « le directeur », du 20 décembre 1996, figurant sous le n° du rôle C8781.

Le directeur a reconnu d'abord, suite à des documents complémentaires versés après l'introduction de la réclamation, que les prédits frais d'administration et de distribution à hauteur de DEM 380.828,99 constituent des dépenses d'exploitation. Il a encore constaté que les frais d'administration ne doivent pas nécessairement être intégrés au prix de revient tandis que les frais de distribution en sont obligatoirement exclus. Les deux catégories de frais devraient par conséquent être qualifiées en l'espèce de dépenses d'exploitation directement déductibles au titre de l'exercice auquel elles sont économiquement imputables. Le directeur

en a conclu que le montant de DEM 202.660,89, correspondant aux frais imputables à l'exercice social 1987/88, ne pourrait plus être déduit dans le cadre de l'imposition au titre de l'exercice social 1988/89, mais que le montant de DEM 178.168,10 serait à déduire du bénéfice fixé par le bureau d'imposition pour ce dernier exercice.

Par requête déposée le 20 mars 1997, la société ... AG a fait introduire un recours en réformation contre la décision C8781 du directeur du 20 décembre 1996 et, pour autant que de besoin, contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 1988 et 1989, émis respectivement les 19 août 1993 et 21 juillet 1994.

### **Quant à la compétence du tribunal**

La partie demanderesse soutient que le tribunal administratif serait compétent pour connaître de son recours, alors même que celui-ci ne correspondrait pas à une hypothèse expressément prévue par la loi du 7 novembre 1996 précitée.

Il est exact que le cas d'un contribuable dont la réclamation a été vidée par une décision directoriale avant la fin de l'année 1996, mais qui n'a pas encore introduit un recours devant le Comité du contentieux du Conseil d'Etat contre cette décision au 1er janvier 1997, n'est pas expressément visé par les dispositions transitoires contenues dans les alinéas (1) et (2) de l'article 97 de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif

Faute de dispositions spécifiques, il y a lieu d'appliquer les dispositions d'ordre général concernant la compétence contenues dans ladite loi du 7 novembre 1996, étant donné que les règles de compétence nouvelles sont immédiatement applicables dès leur entrée en vigueur. L'article 8 (3) de la loi précitée du 7 novembre 1996 dispose à cet égard que « *le tribunal administratif connaît comme juge du fond des recours dirigés contre les décisions du directeur de l'Administration des contributions directes dans les cas où les lois relatives aux matières prévues au paragraphe (1) prévoient un tel recours* ». Etant donné que le tribunal est saisi en l'espèce d'une contestation en matière d'établissement de l'assiette de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal, il est compétent *ratione materiae* pour connaître du recours afférent.

Le législateur ayant en effet déferé au tribunal administratif à la fois les recours introduits avant le 1er janvier 1997 contre les décisions directoriales antérieures et les recours à l'encontre de décisions directoriales prises après le 1er janvier 1997, sous respect des délais respectifs, sa volonté a été clairement celle de conférer au tribunal une compétence générale pour connaître desdits recours, englobant nécessairement celle de connaître de la situation intermédiaire des recours introduits après le 1er janvier 1997 contre des décisions directoriales émises auparavant.

### **Quant à la recevabilité du recours**

#### **Quant au régime des langues**

Le délégué du Gouvernement constate que la langue employée devant le bureau d'imposition et le directeur était la langue allemande et que le litismandataire de la société demanderesse est passé vers l'usage du français devant le tribunal administratif. Etant donné

que la finalité de la liberté d'utilisation des trois langues française, allemande ou luxembourgeoise résiderait selon la tradition européenne dans la primauté accordée à la bonne compréhension du juge et de son jugement par les parties au procès, il estime que pareille façon de procéder ne répondrait pas à l'esprit de l'article 3 de la loi du 24 février 1984 sur le régime des langues, l'intérêt d'une partie ne pouvant être subjugué au seul arbitraire de son litismandataire. Il suggère au tribunal de maintenir l'allemand comme langue de procédure ou de rédiger du moins le jugement en cette langue, plutôt que de déclarer le recours irrecevable même s'il y était légalement autorisé.

Le litismandataire de la société demanderesse réplique que ni la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ni la loi générale des impôts ne prévoiraient de dispositions dérogeant à la loi du 24 février 1984 sur le régime des langues, de manière qu'au vœu de l'article 3 de cette dernière les parties seraient libres de choisir la langue qui leur sied le mieux pour présenter leur recours. La théorie selon laquelle la procédure doit être accomplie dans une langue comprise par le contribuable ou l'administré trouverait son expression dans le seul article 4 de cette même loi qui représenterait avant tout une règle protectrice de l'administré, à laquelle celui-ci pourrait renoncer à tout moment. Il conteste enfin que l'emploi d'une langue au lieu d'une autre puisse aboutir à l'irrecevabilité du recours et se rapporte à prudence quant à la langue à utiliser pour la rédaction du jugement, tout en se réservant le droit à la réplique en français.

L'article 3 de la loi prévisée du 24 février 1984 consacre le principe de la liberté dans le choix entre le français, l'allemand et le luxembourgeois comme langue en matière administrative, contentieuse ou non contentieuse, ainsi que judiciaire. L'obligation de répondre dans la langue choisie par le requérant prévue à l'article 4 de ladite loi ne vise par contre que les administrations et non pas les autorités juridictionnelles devant lesquelles s'applique le seul principe de la liberté dans le choix de la langue énoncé à l'article 3. S'y ajoute qu'aucune disposition spéciale imposant l'usage de la langue allemande en la matière n'a été invoquée. Aucune irrecevabilité ne saurait en conséquence être tirée d'un changement de la langue utilisée lors du passage d'une procédure administrative vers une instance judiciaire par un administré ou son représentant *ad litem*.

Les particularités du droit fiscal luxembourgeois, notamment au vu de son origine en partie allemande, peuvent justifier, à côté de celles liées à l'identité des parties ou à une affaire donnée, l'emploi de la langue allemande devant les instances judiciaires compétentes, alors même que l'usage du français y est de tradition, du moins pour la rédaction des actes de procédure. En l'espèce cependant, il échet de constater que l'affaire sous discussion ne présente pas de spécificités, tenant notamment à la nécessité de l'intervention directe d'une personne de langue allemande (cf. C.E. 22 juin 1993, n° 8643, Voigt), justifiant l'usage de cette langue dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice. La société demanderesse, d'origine allemande, a de plus choisi elle-même, par l'intermédiaire de son litismandataire, de rédiger son recours contentieux en français.

Il suit de ce qui précède que l'usage de la langue allemande ne s'impose pas en l'espèce.

#### **Quant à l'étendue de la recevabilité du recours**

Le délégué du Gouvernement soulève l'irrecevabilité du recours, pour autant qu'il est dirigé contre l'imposition au titre de l'année d'imposition 1988. Il estime en effet que le recours n'est recevable que contre la décision directoriale du 20 décembre 1996 portant sur la

seule imposition au titre de l'année d'imposition 1989 et en tire la conséquence que le tribunal ne saurait être saisi de questions concernant l'imposition de l'année 1988.

La partie demanderesse précise dans son mémoire en réplique que son recours est dirigé formellement contre la décision directoriale déferée, mais elle estime que le directeur n'a pas tiré toutes les conséquences légales du contenu de sa décision qui devrait aussi avoir des effets sur les bulletins relatifs à l'année 1988. L'analyse de tous ces moyens à l'encontre de cette décision amènerait dès lors *per se* le tribunal à prendre en considération les bulletins relatifs tant à l'année 1988 qu'à l'année 1989.

Elle considère encore que les bulletins d'impôt concernant l'année 1988 rentrent dans les prévisions des paragraphes 211 et 212 de la loi générale des impôts, ci-après appelée « AO », malgré la particularité de fixer une cote d'impôt zéro. Faute de montant de cote d'impôt fixé, un tel bulletin ne saurait être contesté valablement que dans le cadre d'une réclamation contre le prochain bulletin fixant une cote d'impôt supérieure à zéro, de sorte qu'elle devrait être admise à critiquer les bulletins pour l'année 1988 dans le cadre d'un recours ayant pour objet les bulletins au titre de l'année 1989.

Aux termes du paragraphe 232 (1) AO, un contribuable ne peut réclamer contre un bulletin que pour autant que la cote d'impôt ou l'affirmation de l'imposabilité y contenues lui causent grief. Un bulletin ne fixant pas de cote d'impôt positive ne saurait partant en principe ouvrir le droit à réclamation, faute de charge fiscale imposée au contribuable lui causant grief

Il n'est dérogé à ce principe que dans l'hypothèse d'un bulletin fixant une cote d'impôt égale à zéro, donc pas de cote d'impôt positive, et qui reconnaît en plus une perte dans le chef du contribuable au titre de l'exercice en question. La perte retenue dans un tel bulletin n'a pas la valeur d'une décision définitive et irrévocable pour les années d'imposition ultérieures au cours desquelles la perte donnera lieu à un report de perte. La détermination définitive et irrévocable de cette perte n'aura lieu que dans le bulletin relatif à l'année d'imposition pendant laquelle le report de perte sera pris en considération pour se répercuter sur la cote d'impôt (Jean OLINGER, *La procédure contentieuse en matière d'impôts directs*, Etudes fiscales, n<sup>os</sup> 81-85, p. 103). Le contribuable n'est cependant pas admis à introduire un recours directement contre le bulletin fixant une cote d'impôt égale à zéro, mais doit contester le montant de la perte retenue dans le cadre d'une réclamation contre le bulletin opérant report de la perte reconnue par imputation sur le bénéfice imposable de cet exercice et fixant pour la première fois une cote d'impôt supérieure à zéro.

Par contre, faute de perte retenue par le bureau d'imposition ou du moins déclarée par le contribuable, un bulletin fixant une cote d'impôt égale à zéro ne comporte aucun élément provisoire et constitue en conséquence une décision à part entière.

En l'espèce, les bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal relatifs à l'année d'imposition 1988, tout en fixant une cote d'impôt égale à zéro, retiennent un bénéfice égal à zéro sans pour autant faire état d'une perte, correspondant de la sorte exactement aux déclarations fiscales de la société.

Il s'ensuit que les bulletins émis le 19 août 1993 pour l'année d'imposition 1988 doivent être considérés comme ayant acquis autorité de chose décidée dans toutes leurs dispositions préalablement à l'introduction le 13 octobre 1994 de la réclamation par la société demanderesse, de sorte que celle-ci ne saurait être admise à faire valoir, dans le cadre de sa contestation des bulletins relatifs à l'année 1989, des moyens quant aux bases d'imposition fixées dans les bulletins relatifs à l'exercice précédent. De même, le directeur ne saurait se

voir imposer l'obligation corrélative fondée sur le paragraphe 243 AO de revoir d'office, dans le cadre de la réclamation lui soumise, également les bases d'imposition, dont notamment le revenu zéro, concernant l'année 1988, faute d'avoir été utilement saisi de pareille demande.

Il échet de constater que la société demanderesse avance à l'appui de son recours exclusivement des moyens relatifs à des frais généraux d'administration et de distribution accrus au cours de son exercice 1987/88 correspondant à l'imposition au titre de l'année 1988. Elle estime notamment que, si le directeur peut normalement refuser la déduction de dépenses imputables à un exercice antérieur sur base du principe de la séparation des exercices, le lien indissociable entre les exercices sociaux 1987/88 et 1988/89, en ce que le seul élément du bilan fiscal de l'exercice 1987/88 était l'évaluation du prix de revient des travaux en cours et que cet élément a été intégré dans l'évaluation définitive au 30 juin 1989, lui aurait imposé de tenir compte de ces dépenses en admettant leur déduction soit par augmentation du prix de revient du chantier au 30 juin 1988, soit subsidiairement sous forme de dépenses d'exploitation déductibles au titre de l'année d'imposition 1988. Le directeur étant de plus tenu d'instruire tant à décharge qu'à charge, il aurait dû, d'après la société demanderesse, tirer les conséquences légales de ses constatations et conclusions.

Conformément aux développements qui précèdent, le recours contre la décision directoriale critiquée doit être déclaré irrecevable en ce que tous les moyens formulés à son appui se heurtent à l'autorité de chose décidée que les bulletins visés ont acquise, en l'absence d'une demande de modification desdits bulletins sur base du § 222 AO.

Le délégué du Gouvernement conteste encore la recevabilité du recours pour autant qu'il est dirigé directement contre les bulletins d'impôt sur le revenu et de base d'assiette pour l'impôt commercial communal pour l'année d'imposition 1988 émis le 19 août 1993.

L'existence d'une voie de recours étant régie, en l'absence de mesures transitoires, par la loi sous l'empire de laquelle a été rendue la décision critiquée, il est constant qu'avant le 1er janvier 1997 un recours n'était recevable que contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes, l'article 8 de l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 concernant les impôts, taxes, cotisations et droits ayant fait de la décision directoriale vidant un recours contre une décision de l'administration fiscale un préalable nécessaire à la saisine du Comité du contentieux (cf. C.E. 14 janvier 1985, n° 7437 du rôle). Il s'en suit que le recours est irrecevable pour autant qu'il est dirigé directement et exclusivement contre les bulletins prévisés émis le 19 août 1993.

La partie demanderesse tire encore argument de l'inexactitude alléguée des instructions sur les voies de recours relativement à l'autorité compétente indiquée à la suite de la décision directoriale critiquée pour conclure que cette irrégularité serait de nature à invalider les décisions en question.

A cet égard, il échet de constater que, d'après le paragraphe 246 (3) AO, une instruction incorrecte ou incomplète sur les voies de recours n'affecte, pas la validité de la décision en soi, mais ne peut avoir, le cas échéant, que pour seul effet d'empêcher le délai du recours de courir. La partie demanderesse ayant déposé son recours dans le délai légal auprès de la juridiction compétente, ce moyen se révèle être sans pertinence en l'espèce et est partant à écarter.

Il découle des développements qui précèdent que le recours est à déclarer irrecevable dans toutes ses branches.

La demande de la société demanderesse en allocation d'une indemnité de procédure est à abjurer, les conditions de l'article 131-1 du code de procédure civile n'étant pas remplies en l'espèce.

**PAR CES MOTIFS,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,  
déclare le recours irrecevable,  
condamne la partie demanderesse aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 4 février 1998 par:

M. DELAPORTE, premier vice-président,

Mme LENERT, premier juge,

M. SCHROEDER, juge,

M. SCHMIT, greffier assumé,

s. Schmit  
greffier assumé

s. Delaporte  
premier vice-président